更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟において、立証の必要性が納税者にあるとされた事例

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和 7 年 10 月 30 日
【事 件 番 号】 令和 5 年（行コ）第 78 号
【事 件 名】 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 棄却（確定）
【参 照 法 令】 国税通則法 23 条
【掲 載 誌】 金判 1738 号 8 頁
◆ LEX/DB 文献番号 25627914

京都産業大学教授 **野一色直人**

事実の概要

原告（X）は、平成 30 年 9 月 3 日に破産手続開始決定を受けた株式会社 A（以下「破産会社」という）の破産管財人である。破産会社は顧客に出資を募り、顧客から調達した資金により農作物の栽培や食品加工等の事業を行っていた。破産会社が行っていた取引のうち、顧客との間で「オーナー制度」という仕組みの下でされた「A コース」（以下「本件取引」という）が問題となった。本件取引の実態は金銭消費貸借契約に基づく顧客からの預り金であるが、金融商品取引法等の関係法令に違反していないよう装うため、破産会社の会計上、本件取引を買戻特約付売買契約であるかのように処理し、当該処理に基づき平成 26 年 7 月期から平成 30 年 7 月期まで（以下「本件課税期間」という）の法人税及び消費税等（以下「法人税等」という）の確定申告を行っていた等と主張して、平成 31 年 4 月 22 日、X が法人税等に係る更正の請求を行った。所轄税務署長は、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件処分」という）を行ったため、審査請求を経た上で、X が本件処分の取消しを求めた事例が本件である。

原判決（東京地判令 5・2・21 金判 1738 号 16 頁）は、本件取引の少なくとも一部については、その実質が金銭消費貸借契約にほかならないと認めたものの、更正の請求の対象となる本件取引等の額について立証がなく、更正すべき金額の立証もないから、更正すべき理由があるとは認められないとして、X の請求を棄却したところ、これを不服として X が控訴した。

判決の要旨

「申告納税方式による国税に係る税額は、その後に更正がされない限り、納税者の納税申告のとおり確定するものであること、納税申告の前提となった事実関係及びそれを誤りであるとする事実関係は更正の請求をする納税者が熟知していること等に照らせば、更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟においては、更正の請求に係る事実関係は納税者において主張、立証すべきものと解するのが相当である。そして、証拠との距離その他の当事者間の公平の観点に照らすと、この理は、本件各課税のように、納税者が納税申告後に破産手続開始決定を受けた後にその破産管財人が更正の請求をした場合においても基本的に異なるところはないというべきである。」

「本件における更正の請求に係る事実関係（納税申告の前提となった事実関係及びそれを誤りであるとする事実関係）については、控訴人においてこれを立証する必要があるところ、控訴人は、本件取引の実質が金銭消費貸借契約であるにもかかわらず買戻特約付売買契約として会計処理されていたことをもって納税申告が誤りであったと主張するものであるから、本件各課税の前提となっ

た本件各確定申告における、更正の請求の対象となるべき本件取引（Aコース）を特定して立証した上で、課税標準等又は税額等の誤り及び更正すべき金額を算出する必要があると解される。しかしながら、本件全証拠によっても、控訴人はこの立証ができたとはいえないと言わざるを得ない。」

「控訴人は、オーナー制度による取引総額が、Aコース（本件取引）総額とBコース[1]総額の合計という関係にあることから、数が相対的に少ないBコース総額を立証して、これをオーナー制度による取引総額から控除することにより、本件取引（Aコース）総額が立証できるとし、Bコース総額の立証は、オーナー制度による取引をその総額や種別を含めて正確に記録している本件DB[2]によって行うことができるし、本件DBの正確性は、注文はがきと突合することによって立証可能であると主張する。」

「控訴人が主張する更正の請求の原因（納税申告の過誤の原因）からすれば、本件取引（Aコース）総額を売上及び仕入れから除外すれば正しい納税額が算出されるということになるはずであるところ、控訴人の集計によると、総勘定元帳上のBコースの売上は合計8624万0417円（甲23の1・8枚目）であるのに対し、本件DBから算出したBコースの合計金額は1億1015万円（控訴理由補充書・別紙3）となっており、2390万円以上の差額が生じているが、これは本件取引が売買契約として会計処理されたこととは無関係であり、このような差額が生じる原因につき、控訴人は説明することができていない。そうすると、仮に、本件DBから上記の意味でのBコースの全取引を立証し、その総額を前提としてあるべき税額を計算し得たとしても、納税申告額との間に生じた差額の原因、すなわち課税標準等又は税額等の誤りについて全て説明できたことにならないから、結局、更正の請求に係る事実関係の立証があったということはできないものと言わざるを得ない。」

「以上のとおり、控訴人の主張する本件差額立証によっては、更正の請求の対象となるべき本件取引（Aコース）の総額や、課税標準等又は税額等の誤り及び更正すべき金額を立証するに足りないと言わざるを得ない。」

「以上のように、更正の対象となるべき本件取引等について特定した立証がない以上、本件取引のうち『F2』第8期以外の部分について、その全てが同様に金銭消費貸借契約としての実質を備えていると仮定したとしても、本件課税期間における消費税等及び法人税等につき、本件取引の特定等、本件における更正の請求に係る事実関係の立証がなく不明というほかないのであるから、本件各確定申告について更正すべき理由があるとの控訴人の主張は、採用することができない。」

判例の解説

一　はじめに

本件において、破産会社が提出した確定申告書に記載された課税標準等について、更正をすべき旨の請求が認められるのか、つまり、破産会社の確定申告が更正の請求の要件を充足すると認められるか否かが争点となった。当該争点を判断する上で、更正をすべき理由がない旨の通知処分（国税通則法（以下「税通」という）23条4項）（以下「通知処分」という）に係る取消訴訟において、課税標準等の誤り等について、納税者側であるXが立証する必要があるのか、また、納税者側が立証することができたのかが判断された。さらに、結果として、このような立証ができなかった場合の不利益を納税者側が負担することとなるのか、いわゆる立証責任が納税者側にあるのかとの点についても言及がされた。これまでも通知処分、つまり、更正の請求に係る立証の必要や立証責任が納税者側にあるか否かが問題となった裁判例が存する。

通知処分に係る取消訴訟を含む税務訴訟における立証の必要性や立証責任との関係を概観した上で、更正の請求に係る手続やその特色等を踏まえつつ、本判決の意義等を整理する。

二　税務訴訟における立証責任

まず、税務訴訟における立証責任とは、例えば、「ある要件事実が口頭弁論終結時に存否不明の場合に、いずれか一方の当事者が負う不利益又は負担」[3]とされ、また、課税要件事実の存否や課税標準についての立証責任の分配は、原則、国（課税庁）が負うべきという見解[4]がある。ただ、「課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要があろう。」[5]、「確定申告書記載の課税要

件をその申告者が争う場合」[6]には、「立証責任は原告にあると解すべき場合が多いであろう。」[7]といった見解も示されている。

また、「租税訴訟における証明責任の分配基準は、課税処分の根拠条文に係る制度趣旨に則して判断をしたうえ、正義衡平の観点に立ち、訴訟物・要件事実・証明の難易等をあわせ考慮した総合的判断により導き出されるべき」[8]、あるいは、基本的には、課税庁が「処分を適法ならしめる根拠事実」につき立証責任を負うことを原則としつつも、「当該法規の趣旨・構造、当事者間の公平等も考慮して、立証責任の所在を決定していくべきであろう。」[9]との見解も示されている。

なお、裁判例において、一般的に、税務訴訟において、課税庁側が立証責任を負うことが基本とされている（最判昭38・3・3訟月9巻5号668頁）。

三　更正の請求と立証責任の関係

まず、納税者側に立証責任があるとする根拠に関して、更正の請求は、いったん確定した税額を自己に有利に変更することを求めるものであるから、納税者が確定申告書の記載が真実と異なることにつき立証責任を負うべき[10]、あるいは、更正の請求の理由の基礎となる事実を証明する書類の添付が義務付けられたこと[11]に依拠する見解が示されている。

他方、課税庁側に立証責任があるとする根拠に関して、通知処分の性質を踏まえつつ、例えば、「請求にかかる課税標準等又は税額等について調査した結果なされる処分であるから、単なる棄却処分ではなく、実質は、数額に関する一種の更正処分と解するのが相当であろう」[12]といった見解を引用した上で、争点が明確であること、実態面での調査も通常の更正処分の場合よりも容易なはずであるとして、通知処分の適法性につき課税庁が立証責任を負うべきという見解[13]が示されている。

また、納税者自身の法解釈が課税庁の通達に反するものであるため、更正処分等が行われ附帯税の負担が生じるような場合、附帯税の負担を避けるため、修正申告を行った上で、更正の請求を行うことから、通知処分の適法性の立証責任を課税庁で負うべきという見解[14]が示されている。

さらに、納税者と課税庁の見解が一致しない場合、過少申告・更正処分を争う方法と修正申告・更正の請求を行うことにより争う方法があるが、過少申告に対して延滞税・加算税の負担があることからすれば、更正の請求により争う方法を特に納税者に不利なものとするべきではないという見解[15]も示されている[16]。

上記のように論者により種々の見解が示されているが、最判昭39・2・7訟月10巻4号669頁（以下「昭和39年最判」という）は立証責任が納税者側にあるとした裁判例として紹介[17]されている。また、昭和39年最判を引用した裁判例を含め、少なからずの裁判例においては、確定申告書の記載内容の変更を求める更正の請求に関して、納税者側に立証責任があるとされている[18]。ただ、昭和39年最判について、「本判決は、証明責任についてでなく、当該事案における立証の必要性について述べたものというべきである。」[19]、「課税庁側に所得金額の立証責任があるとの立場を維持しつつ、原告側の立証の必要性を説示した判例と解するのが相当である」[20]として、立証責任と立証の必要性を区別[21]した上で、昭和39年最判を立証責任に係る先例として位置づけることに疑問を呈する見解や整理も示されている。これらの見解等を踏まえつつ、次に、本判決の枠組み等を整理する。

四　本判決の枠組み等

本判決は、最判昭和39年等の具体的な裁判例等に言及していないが、これまでの多くの裁判例の考え方や取扱いに沿ったもの[22]、つまり、Xが更正の請求の要件に該当する事実を立証（主張）できていなかったため、更正の請求に係る事実関係が不明であり、結果として、更正をすべき旨の請求は認められないと判断した事例であると考えられる。

まず、X側、つまり、納税者側に立証の必要があることに関して、本判決は「納税申告の前提となった事実関係及びそれを誤りであるとする事実関係は更正の請求をする納税者が熟知していること」、「証拠との距離」[23]や「当事者間の公平の観点」に言及しており、証明の難易等を踏まえ総合的に判断したのではないかと思われる。

また、本判決において、「更正の請求に係る事実関係の立証がなく不明というほかない」として「不明」といった文言が用いられていることから

も、少なくとも「立証」や「立証の必要」と「立証責任」が区別された上で、「主張責任」＝「立証責任」であるとの実務の取扱い[24]に沿ったものであると考えられる。結果として、通知処分に係る取消訴訟（更正の請求）において、更正の請求に係る事実関係や課税標準等が真偽不明の場合の不利益を納税者側が負うことになることが示されたのではないかと解される。

このような本判決は、通知処分に係る取消訴訟（更正の請求）に関して、立証責任が納税側にあることを示した、あるいは、少なくとも、納税者側に立証の必要性があり、納税者側の立証を認めなかった事例として、今後実務上重視されると考えられる。

五　おわりに

本判決は、「申告⇒更正の請求⇒通知処分」といった更正の請求に係る事例についての判断である。ただ、「申告⇒税務調査⇒修正申告の勧奨（修正申告の提出）（税通 74 条の 11 第 3 項）⇒更正の請求⇒通知処分」といった場合にも本判決の判断枠組みが及ぶのか、つまり、更正の請求に係る立証の必要性や立証責任が常に納税者側にあると解すべきかとの点については、今後の検討課題ではないかと考えられる。

●――注

1）Bコースとは「実際に対象商品が買主に届けられるもの」（金判 1738 号 16 頁）。

2）オーナー取引制度による取引について、破産会社が用いたデータベース（「顧客の氏名、住所・取引履歴等を管理するためにデータベース」（金判 1738 号 18 頁））。

3）泉徳治ほか『租税訴訟の審理について〔第 3 版〕』（法曹会、2018 年）172 頁。

4）金子宏『租税法〔24 版〕』（弘文堂、2021 年）1136 頁。

5）金子・前掲注 4）1136 頁。納税義務の確定手続における納税者の地位及び役割等を考慮して、「個々の事案においては、例外的に、正義公平の観点から、納税者に立証責任を負わせることが適当である、と判断することができる場合もあろう。」（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 8 版〕』（弘文堂、2025 年）【161】）。

6）金子・前掲注 4）1137 頁。

7）金子・前掲注 4）1137 頁。

8）南博方ほか編『条解　行政事件訴訟法〔第 5 版〕』（弘文堂、2023 年）303 頁［岩崎政明執筆］。

9）泉・前掲注 3）175 頁。

10）泉・前掲注 3）182 頁。

11）首藤重幸「第 2 章　税務行政訴訟における主張制限・立証責任　第 2 節　税務訴訟における審理と立証責任」日税研論集 88 号（2026 年）112 頁、南・前掲注 8）305 頁［岩﨑政明執筆］、伊藤滋夫ほか『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019 年）228 頁、246 頁注 12［河村浩執筆］。

12）金子宏ほか編『租税法講座　第 3 巻　租税行政法』（ぎょうせい、1975 年）59 頁［南博方執筆］。

13）南博方ほか編『条解　行政事件訴訟法〔第 4 版〕』（弘文堂、2014 年）266 頁［岩﨑政明執筆］。

14）品川芳宣『租税法律主義と税務通達――税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆』（ぎょうせい、2003 年）184 頁。

15）渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37 号（2009 年）100 頁。

16）別の見解として、「手続規定から更正請求訴訟について授益処分を求めるもののように解すべき必然性はない。（中略）確定申告によって民事訴訟における確定判決のような不可争性が生じる訳ではないから、これを証明責任の所在に関する論拠とはし難い。」（太田幸夫「税務申告の証拠価値と更正の請求における証明責任」駿河台法学 38 巻 2 号（2024 年）118 頁）。

17）金子・前掲注 4）1137 頁、泉・前掲注 3）182 頁。

18）泉・前掲注 3）182 頁。

19）太田・前掲注 16）92 頁、「同最判は納税者側の証明（正確には反証）の必要について述べているに過ぎない。その後の裁判例は同最判の趣旨に反し、これを納税者が証明責任を負う根拠の一つとして引用している。」（同 117 頁）。

20）井上繁規「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度（上）（1 月～3 月分）』（法曹会、1996 年）387 頁。

21）例えば、「立証の必要は、訴訟の具体的段階に応じて、あるときは原告に、あるときは被告にと移動しうるものであって、訴訟の途中で変化することはない立証責任とは異なる概念である。」（伊藤滋夫『要件事実の基礎〔新版〕裁判官による法的判断の構造』（有斐閣、2015 年）149 頁）という説明。

22）金判 1738 号 10 頁の解説記事（無署名）。

23）「更正請求理由を納税者が熟知していること又は資料収集が容易であることは、証明の必要の観点からは別として、証明責任の根拠とし難い。」（太田・前掲注 16）116 頁）。

24）例えば、「主張責任と立証責任は必ず一致すると解する立場が有力であり、実務の支配的な考え方」（村田渉＝山野目章夫『要件事実論 10 講』（弘文堂、2026 年）3 頁）。